Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 33953 du rôle
Inscrit le 29 janvier 2014

Audience publique du 20 octobre 2014

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes et
contre une décision de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33953 du rôle et déposée en date du 29 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Céline Bottazzo, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., anciennement ....., établie et ayant son siège social à L-…., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ....., tendant à l'annulation, sinon à la réformation, d'une part, d'une décision de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte et, d'autre part, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 octobre 2013 portant rejet de sa demande en remise gracieuse du 2 octobre 2013 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 23 avril 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Karine Evora, en remplacement de Maître Céline Bottazzo, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2014.

Par décision du 28 mars 2013, le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », somma la société anonyme ....., dont la dénomination actuelle est ....., ci-après désignée par « la société ..... », de déposer la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2011 pour le 3 mai 2013 au plus tard.

Par décision du 3 mai 2013, le bureau d'imposition fit droit à la demande du mandataire de la société ..... en obtention d'un délai supplémentaire jusqu'au 15 mai 2013 en vue du dépôt de la déclaration susmentionnée.

Par décision du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte, le bureau d'imposition constata le non-dépôt de la prédite déclaration et infligea une astreinte de ….,- euros à la société ......

Par lettre recommandée de son mandataire du 2 octobre 2013, la société ..... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », un « *recours gracieux* » à l'encontre de la décision, précitée, du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte.

Le 4 octobre 2013, la division du contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes, ci-après désignée par « la division du contentieux », adressa au mandataire de la société ..... une demande de « *régularisation de la procédure* », aux termes de laquelle elle indiqua ce qui suit : « […] *Le terme « recours gracieux » utilisé dans votre lettre pouvant prêter à confusion, vous voudrez préciser, par retour de courrier, si vous entendez introduire un recours hiérarchique formel ou bien une demande en remise gracieuse.* […] ».

Par courrier du 22 octobre 2013, le mandataire de la société ..... fit savoir à la division du contentieux que le « *recours gracieux* » du 2 octobre 2013 serait à considérer comme une demande en remise gracieuse.

Par décision du 29 octobre 2013, le directeur rejeta la demande de la société ..... en ces termes :

« […] *Vu la demande présentée le 3 octobre 2013 par Maître Céline Bottazzo, au nom de la société anonyme ....., établie à L-....., ayant pour objet la remise d'une astreinte pour l'année 2011 par voie gracieuse ;*

Vu le § 131 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que cette disposition, qui permet au directeur de l'Administration des contributions directes ou à son délégué d'accorder une remise ou une restitution en équité, suppose un impôt, c'est-à-dire, d'après la définition du § 1 AO, le montant d'une contribution obligatoire aux charges publiques, à l'exclusion de toute autre somme ;

qu'en l'absence d'une disposition spéciale telle que l'article 155 L.I.R. pour les intérêts de retard, l'astreinte n'est donc pas susceptible de remise selon le § 131 AO ;

qu'il ne s'agit néanmoins pas d'une lacune de la loi pouvant entraîner une diminution des droits du contribuable, car le § 95 AO donne à l'autorité qui a fixé l'astreinte le pouvoir de la retirer ou de la réduire, lorsque la mesure lui apparaît a posteriori injustifiée en raison ou en équité (§ 93 AO) ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la demande en la forme ;

le rejette comme non fondée. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 janvier 2014, la société ..... a fait introduire un recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation, d'une part, de la décision de l'administration des Contribution directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte et, d'autre part, de la décision du directeur du 29 octobre 2013 portant rejet de sa demande en remise gracieuse du 2 octobre 2013.

A l'appui de ses recours, la société demanderesse fait valoir qu'elle n'aurait pas été en mesure de respecter le délai lui imparti par le bureau d'imposition en vue du dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2011 en raison, d'une part, d'obstacles rencontrés par son administratrice dans la recherche des documents bancaires pertinents, d'autre part, de difficultés éprouvées par cette dernière pour fixer un rendez-vous avec son comptable et, finalement, de la nécessité d'apporter des corrections au projet de déclaration d'impôt en voie de finalisation.

La société demanderesse explique encore qu'elle aurait été créée en 2011 dans le but de souscrire à un appel d'offres pour la gestion et l'administration d'une crèche d'une institution européenne. Dans la mesure où ce but n'aurait pas pu être réalisé, elle n'aurait eu aucune activité et elle n'aurait, par conséquent, généré aucun bénéfice jusqu'en juillet 2013, date à laquelle son actionnaire unique aurait cédé ses actions à un tiers.

Elle ajoute que la décision du 30 juillet 2013 portant liquidation de l'astreinte ne lui aurait été notifiée que le 27 septembre 2013 et que la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial de l'année 2011, de même que celle concernant l'année 2012, auraient été déposées le 12 septembre 2013.

Elle estime que dans ces conditions, il serait injuste et inéquitable de liquider une astreinte à son égard, étant donné qu'elle aurait ainsi régularisé sa situation auprès de l'administration des Contributions directes avant la notification de la décision du 30 juillet 2013.

En tout état de cause, le montant de l'astreinte serait totalement disproportionné compte tenu de l'absence d'activités dans son chef pendant la période concernée et du fait que l'impôt finalement retenu aux termes d'un bulletin du 2 octobre 2013, suite à l'émission duquel une demande de remise gracieuse aurait par ailleurs été introduite, ne s'élèverait qu'à ….,- euros.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité, d'une part, du recours en annulation dirigé contre la décision déférée du 29 octobre 2013, au motif qu'un recours en réformation contre les décisions du directeur portant rejet d'une demande en remise gracieuse serait prévu par les dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le recours en annulation n'étant admis qu'à défaut d'autres recours prévus par la loi et, d'autre part, du recours en réformation introduit contre la décision déférée du 30 juillet 2013.

A l'audience publique du 6 octobre 2014, le délégué du gouvernement a encore conclu à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte, faute pour la société demanderesse d'avoir préalablement introduit un recours hiérarchique formel, moyen d'ordre public par rapport auquel le litismandataire de la société ..... n'a pas pris position à ladite audience.

Au fond, le délégué du gouvernement conclut au rejet des recours, au motif qu'une demande en remise gracieuse ne pourrait porter que sur le principal et les intérêts d'une dette d'impôts et non pas sur les pénalités, telles que des astreintes, ces dernières n'étant, contrairement aux intérêts de retard, pas considérées comme des prestations accessoires aux

impôts par l'article 155bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, de sorte que les dispositions applicables aux impôts ne leur seraient pas applicables.

1) Quant au recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte

Encore qu'un demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation. En effet, dans la mesure où l'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation lorsqu'un recours en réformation est prévu par la loi.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi du 7 novembre 1996, le tribunal est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision liquidant une astreinte, s'agissant d'une décision autre *« als die in den Paragraphen ..., 211, 214, 215 und 212 a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen »*.[1] Dès lors, le tribunal est incompétent pour statuer sur le recours subsidiaire en réformation dirigé contre la décision du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte.

Quant à la recevabilité du recours en annulation pour autant qu'il est dirigé contre une décision autre « *als die in den Paragraphen ..., 211, 212, 214, 215, 215a und 212 a, Absatz 1 und 235 bezeichneten Verfügungen* », telle que la décision déférée du 30 juillet 2013, celle-ci est conditionnée par l'introduction préalable d'un recours hiérarchique formel, tel que prévu par le paragraphe 237 AO, dans un délai de trois mois.[2]

Or, force est au tribunal de constater qu'il ne ressort pas des pièces soumises à son appréciation qu'un tel recours ait été introduit en l'espèce à l'encontre de la décision déférée du 30 juillet 2013, étant précisé que, tel qu'exposé ci-avant, le mandataire de la société demanderesse a, sur question afférente de l'autorité administrative, expressément indiqué dans son courrier adressé le 22 octobre 2013 à la division du contentieux que le « *recours gracieux* » introduit le 2 octobre 2013 devant le directeur ne serait pas à considérer comme un recours hiérarchique formel, mais comme une demande en remise gracieuse.

Il s'ensuit que le recours en annulation introduit à l'encontre de la décision de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte est à déclarer irrecevable.

2) Quant au recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision du directeur du 29 octobre 2013 portant rejet de la demande en remise gracieuse du 2 octobre 2013

Encore qu'un demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation. En effet, dans la mesure où l'article 2

[1] Trib. adm., 26 avril 2010, n° 25987 du rôle, www.jurad.etat.lu
[2] Trib. adm., 25 janvier 2012, n° 28727 du rôle, www.jurad.etat.lu

de la loi modifiée du 7 novembre 1996 dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation lorsqu'un recours en réformation est prévu par la loi.

Etant donné que le paragraphe 131 AO en combinaison avec l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 prévoit en la matière un recours de pleine juridiction, le tribunal est compétent pour connaître du recours subsidiaire en réformation introduit à l'encontre de la décision du directeur du 29 octobre 2013 portant rejet de la demande en remise gracieuse de la société ..... du 2 octobre 2013. Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours principal en annulation.

Le paragraphe 131 AO, précité, dispose que « *Sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Il ressort de cette disposition que seuls sont susceptibles de remise gracieuse les impôts dont la légalité n'est pas contestée.

Aux termes du paragraphe 1er (2) AO, les impôts sont définis comme suit : « *Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).* ».

Il s'ensuit que la finalité d'un impôt est de procurer des ressources aux collectivités publiques.

Or, dans la mesure où une astreinte a pour but d'amener un contribuable récalcitrant à s'acquitter de ses obligations envers le bureau d'imposition compétent[3] et non de procurer des ressources aux collectivités publiques, elle ne saurait être qualifiée d'impôt au sens du paragraphe 1er AO, précité. Il s'ensuit qu'une astreinte n'est pas susceptible de remise gracieuse au sens du paragraphe 131 AO[4].

Il résulte des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu rejeter la demande en remise gracieuse introduite le 2 octobre 2013 par la société ..... à l'encontre de la décision de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte, de sorte que le recours en réformation n'est pas fondé.

[3] Trib. adm., 17 décembre 2003, n° 16429 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 471 et les autres références y citées
[4] En ce sens : Trib. adm., 26 avril 2010, n° 25987 du rôle, www.jurad.etat.lu

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour statuer sur le recours subsidiaire en réformation introduit contre la décision de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte ;

déclare irrecevable le recours principal en annulation introduit contre la décision de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2013 portant liquidation d'une astreinte ;

reçoit en la forme le recours subsidiaire en réformation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 octobre 2013 portant rejet de la demande en remise gracieuse de la société anonyme ....., actuellement dénommée ..... ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours principal en annulation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 octobre 2013 portant rejet de la demande en remise gracieuse de la société anonyme ....., actuellement dénommée ..... ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 20 octobre 2014 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 20 octobre 2014
Le greffier du tribunal administratif